

YAZI DİZİSİ -IV

KAMU HARCAMALARININ SINIFLANDIRILMASI

Erkan KARAARSLAN
www.erkankaraarslan.org

I. TANIMI VE ÖNEMİ

İnsanların toplu halde yaşamaları, toplu yaşamın gerektirdiği bazı ihtiyaçların karşılanması gereğini ortaya koymuştur. Yıllar içinde söz konusu ihtiyaçların niteliği ve kapsamı değişmiş, beklentiler doğrultusunda talepler de artmıştır. Farklılaşan, çeşitlenen ve kapsamı genişleyen bu taleplerin karşılanması için de gittikçe yükselen miktarlarda harcama yapılması önemli bir zorunluluk haline gelmiştir.

Ödemesi para şeklinde yapılan, yetkili ve sorumlu kişilerce gerçekleştirilen ve zaman içinde sürekli artma gösteren kamu harcamaları, kamu ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir. Kamu ihtiyaçlarını gidermeye yönelik kamu harcamalarının tasnifi de üzerinde önemle durulması gereken bir konudur.¹

Kamu faaliyetlerinin belirli amaçlar doğrultusunda planlanması; yapılması gereken faaliyetlerin nitelikleri ve önemi kadar, bunlar için ihtiyaç duyulan harcamaların miktarı ile de yakından ilgilidir. Yapılması planlanan faaliyetlerin; alternatifleri arasında en iyisi ve verimli olması, kıt kaynakların kullanımı için verilecek kararlarda büyük bir hassasiyet gösterilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bakımdan farklı kamu hizmetlerine ilişkin harcamaların belirli ölçülere göre sınıflandırılması ve bunlar arasında karşılaştırmalar yapılması, hem harcamaların finansmanında kullanılacak kaynakların rasyonel biçimde dağıtılmasına hem de toplumun ekonomik, sosyal ve mali taleplerinin karşılanmasında önemli kazanımlar elde edilmesine yarayacaktır.

Kamu harcamalarının tasnifi, farklı kamusal hizmetler arasında denge kurulmasına; toplumun, harcamaların karşılığı olarak ödediği vergilerin hangi ihtiyaçlara ve ne miktarlarda harcandığını görmesine; siyasi otoritenin ve onun uzantısı bürokrasinin, gerçekleştireceği faaliyetler arasında sağlıklı tercihler yapabilmesine; çeşitli hizmetlerin maliyet unsurlarının incelenebilmesine ve elbette mali istatistik bilgilerinin daha kolaylıkla temin edilebilmesine imkan sağlayacaktır.

II. KAMU HARCAMALARININ TASNİFİ

Kamu harcamalarının tasnifi (sınıflandırılması), maliye biliminin, kamu harcamalarını inceleyen bölümünün en önemli konularından biridir.² Ülkelerin şartlarına göre çeşitlilik gösteren kamu harcamalarının tasnif edilmesi, farklı kamu hizmetlerine ait harcamaların gruplandırılmasında; bu gruplar arasında kıyaslamalar yapılabilmesinde; artan kamu harcamalarının hangi alanlara doğru kuvvetli, hangi alanlara doğru yavaş veya gerileyen bir akımla yöneldikleri konusunda bizlere fikir verebilmektedir.

Ayrıca, kamu harcamalarının tasnifi, devletin sınırlı kaynaklarının ihtiyaçların önemine göre dağıtılması, mükelleflerin ödedikleri vergilerin hangi hizmetlere ve ne miktarlarda harcandığının görülmesi; çeşitli hizmetlerin maliyet unsurlarının incelenebilmesi ve mali istatistik bilgilerinin temini hususlarında kolaylıklar sağlamaktadır.³

A- Fonksiyonel (Görevsel) Tasnif

İlk olarak Amerika Birleşik Devletleri'nin yerel yönetimlerinde 1909-1913 yılları arasında kullanılmaya başlanan fonksiyonel (görevsel) tasnifte, giderler yoluyla gerçekleştirilmesi öngörülen amaçlara yönelik hizmetler, bir başka deyişle, devletin klasik ve sosyo-ekonomik nitelikteki hizmetleri göz önünde tutularak her bir hizmet grubu için yapılan giderler dikkate alınmaktadır.

1 Hakan Özbaran, "Türkiye'de Kamu Harcamalarının Son Beş Yılına Göre Türlerine Göre İncelenmesi," *Sayıştay Dergisi*, no.53 (Nisan - Haziran 2004): s.115.

2, Bedri Gürsoy, *Kamu Maliyesi*, Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:378, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975. s.121.

3 Erdoğan Öner, *Kamu Maliyesi-I*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK, Yayın No:1986/282, Ankara, 1987, s.31.

Eğitim, sağlık, bayındırlık, savunma, idari giderler gibi çeşitli başlıklar altında giderlerin tasnifi, kamu hizmetlerinin etkin ve başarılı bir şekilde yurütulmesi, kaynakların etkin olarak kullanılması, hizmet mükerrerliklerinin ve noksanlıklarının önlenmesi ve gider rakamlarının daha anlamlı olması gibi yönlerden oldukça önemli ve faydalıdır.

Fonksiyonel tasnif, ayrıca, belirli bir hizmetin yerine getirilmesinin toplam maliyetinin saptanmasında; toplam maliyetin saptanmasına müteakip birim maliyetin tespit edilmesinde ve birim maliyete tesir eden etkenlerin gözden geçirilerek hizmette etkinlik sağlamaya ve harcanan para ile elde edilen fayda arasında kıyaslamalar yapmaya imkan hazırlamaktadır.

Sayılan tüm bu olumlu yönlerinin yanında fonksiyonel tasnif, bazı olumsuzlukları ya da eksiklikleri de bünyesinde barındırmaktadır. Aynı kamu hizmetlerinin, bazı durumlarda, farklı kamu kuruluşları tarafından gerçekleştirilmesi bu tasnifi⁴ ve bunun bir uzantısı olarak da aynı hizmet için yapılan toplam harcamaların tespitini güçleştirmektedir.

Ayrıca, hizmetlerin karşılıklı olarak birbirlerini etkilemeleri ve diğer hizmetlerle ilgili olarak da fayda yaratabilmeleri nedeniyle bazı sıkıntılar ortaya çıkabilmektedir. Savunma giderlerinin güvenliğin sağlanması ile ilgili doğrudan yararı yanında; bu hizmetlere yönelik tesislerde çalışanların elde ettikleri gelir, deneyim ve istihdam olanakları, üretilen maddelerin diğer hizmet alanlarında da kullanılabilmesi, savunma giderlerinin bir bölümünün diğer hizmetlerle ilgili olduğu kanaatini uyandırabilmektedir.

B- İdari Tasnif

İdari (organik) tasnifin esası, harcamaların, devleti oluşturan idari birimlere göre gruplandırılmasıdır. Başka bir ifadeyle, harcamalar, bunları yapan kamu kurum ve kuruluşlarına göre tek tek ayrılmaktadır.

İdari örgütlenme biçimi dikkate alınmak suretiyle, kamu harcamaları; merkezi yönetim harcamaları ve yerel yönetim harcamaları biçiminde bir tasnife tabi tutulabilmektedir. Savunma, eğitim ve büyük ölçüde sağlık harcamaları ile transfer harcamalarının hemen hemen tamamı merkezi nitelik gösterirken, çevre temizliği, su, şehir içi ulaşım gibi yerel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik harcamalar da yerel niteliktedir.

Kamu hizmetleri geniş anlamda ele alındığı takdirde; kamu iktisadi teşebbüslerinin, parafiskal kurumların (Sosyal Güvenlik Kuruluşları, meslek odaları gibi) faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları harcamalar da bu tasnif kapsamında değerlendirilebilmektedir.

Organik tasnif, kamu hizmetlerini gerçekleştirecek kuruluşların tespitinde, fayda-maliyet analizleri yoluyla tercihlerin belirlenmesinde, savurganlığın önlenmesinde, bütçenin yapımında ve harcamaların muhasebeleştirilmesinde ve denetiminde önemli faydalar ve kolaylıklar sağlamaktadır.

C- Ekonomik Tasnif

En genel anlamda ekonomik tasnif, kamu harcamalarının ekonomik etkilerine göre ayrıma tabi tutulmasıdır. Ekonomik tasnif, kendi arasında, “gerçek (reel) harcamalar” ve “transfer harcamaları” olarak ikiye ayrılırken, gerçek harcamalar da “cari harcamalar” ve “yatırım harcamaları” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1. Cari Harcamalar

Cari harcamalar, ele alınan dönemde gayri safi milli hasılaya (GSMH) katkıda bulunan ve o dönemde tüketilen harcamalardır. Bu harcamalar, ekonominin varolan üretim kapasitesini kullanmak için gerekli mal ve hizmetlerin satın alınmasına yönelik olarak yapılmaktadır. Bu bakımdan, bir hizmet veya işgücü, bir mal veya eşya karşılığında yapılan ödemeler olarak da tanımlanırlar.⁵

⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 9. B., Gazi Kitapevi, Fersa Matbaacılık, Ankara, 2003, s.83.

⁵ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları, No:334, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973-1974, s.80.

Cari harcamalar, nitelikleri itibariyle her yıl tekrarlanma görünümündedirler ve faydaları döneminde yok olan giderler olarak kabul edilirler.⁶ Personel giderleri, mal bedelleri, aydınlatma ve su giderleri, kırtasiye, kira, bakım ve küçük onarım vb. giderler cari harcama niteliğindedir.

Ancak bazı kamu harcamalarının etkileri döneminde yok olmadığı, gelecek dönemlere de geçtiği halde, bunların nesnel varlıklar halinde olmamaları, cari harcamalar olarak nitelendirilmelerine neden olmaktadır. Örneğin, eğitim ve sağlık harcamalarının bir üretici güç olarak insan üzerinde gelecek dönemlere de kalıcı etkileri olduğu halde, bunlar kamu muhasebesinde cari harcama sayılmaktadır. Bunlara insan sermayesine yatırım, ya da kalkınma carisi de denilmektedir.⁷

Daha çok devletin yüklendiği kamu hizmetlerinin yapılması bakımından ihtiyaç duyulan idari hizmetlerin sağlanması ve sürdürülmesi ile ilgili olan cari harcamalar, ülkeden ülkeye farklılıklar göstermekle birlikte, toplam kamu harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.

2. Yatırım Harcamaları

Yatırım harcamaları; üretimi artıran, üretkenliği olumlu yönde etkileyen, kaynakların daha iyi kullanılmasını sağlayan, üretim faktörlerinin verimliliğini çoğaltan, çoğu dayanıklı mal niteliğinde ve faydası birden fazla yıla yaygın mallara yapılan harcamalardır.⁸ Bir başka ifadeyle, üretim araçlarını ve dolayısıyla üretim kapasitesini artırmak için yapılan; bir veya birkaç defa kullanmakla tükenmeyen mallar için yapılan harcamalar, yatırım harcamalarıdır.

Yatırım harcamaları faydası uzun dönemli harcamalardır. Yollar, yapılar, barajlar, tesisler, büyük onarımlar, kamulaştırma giderleri vb. bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Yatırım harcamaları, ele alınan dönemde, GSMH'ya katkıda bulunmakla birlikte, kamu sektöründe sermaye birikimine de yol açmaktadır. Bu durum yatırım harcamalarını ekonominin toplam talep düzeyi üzerinde ve ekonomik kalkınmanın gerçekleştirilmesi konusunda önemli etkilere sahip kılmaktadır. Bir taraftan kaynakların etkin kullanımı, diğer taraftan dengeli kalkınma ve istihdam düzeyinin yükseltilmesi bakımından yatırım harcamaları büyük önem taşımaktadır.⁹

Bazı durumlarda yatırım harcamalarının “üretim araçlarını ve üretim kapasitesini artırma” özelliği, cari harcamalar için de geçerli olabilmektedir. Nitekim memur aylıkları ve ücretlerin; kamu binalarının bakım ve onarımı için yapılan harcamaların üretime yardımcı olmadığını iddia etmek kolay değildir. Aynı şekilde genel yönetim içinde yer alan emniyet hizmetlerine yönelik bazı harcamaların cari nitelikte olması, bu hizmetlere yapılan harcamaların “üretken” olmadığı anlamına gelmemelidir. Ayrıca, cari harcamalar yapılmadığı takdirde, yatırım harcamaları kapsamındaki hizmetlerin gerçekleştirilmesi ihtimali bulunmayacağından, cari harcamaların da yatırım harcamaları gibi üretim kapasitesi üzerinde, dolaylı olarak, etkili oldukları söylenebilecektir.

3. Transfer Harcamaları

1930'lu yıllardan itibaren kamu harcamalarının gittikçe önemi artan bir bölümü olan transfer harcamaları, devletin mal veya hizmet gibi bir üretim faktörü elde etmediği; ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle satınalma gücünün bir kısım kişiler veya sosyal gruplara karşılıksız olarak intikal ettirildiği harcamalardır.¹⁰ Satınalma gücünün bu şekilde el değiştirmesi, doğal olarak, transfer harcamalarından yararlananların satınalma güçlerini artırmaktadır. Diğer bir ifade ile, kaynak dağılımı bu yolla yeniden yapılmaktadır.

Karakteristik özelliği, karşılığında devlete mal ve hizmet ya da üretim faktörü verme zorunluluğunun bulunmaması olan transfer harcamalarını, kendi içinde üçe ayırmak mümkündür.

a) Dolaysız – Dolaylı Transfer Harcamaları

6 Akdoğan, s.86.

7 Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, 4. B., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s.219.

8 Gürsoy, s.132.

9 Süleyman Ulutürk, *Türkiye'de Planlı Dönemde Kamu Harcamalarının Gelişimi ve Devletin Ekonomideki Rolü*, Akçağ Basım Yayım Dağıtım, Ankara, 1998, s.116.

10 Öner, s.34.

Dolaysız transfer harcamaları, bireylerin gelirlerini doğrudan doğruya artıran kamu harcamalarıdır. Devlet borçlarının faizleri, gazilere ve malullere ödenen maaşlar, sosyal yardımlar, sosyal sigorta yardımları bu tip harcamalara örnek olarak gösterilebilir.

Dolaylı transfer harcamaları ise, iktisadi gayeli mali yardımlar ve sübvansiyonlar (tarım, banka, sanayi, ulaştırma vb. sektörlerle) olarak karşımıza çıkmaktadır. Tüketim mallarının destekleme satışlarla fiyatlarının düşürülmesi, tüketicilerin gelirlerini dolaylı bir biçimde artırırken; üreticilerin mallarının fiyatlarının destekleme alımlarıyla yüksek tutulması halinde ise, üreticilerin gelirleri yaptıkları üretime, satışa bağlı ve orantılı olarak artacaktır.

b) Gelir – Sermaye Transferi Harcamaları

Dolaylı ya da dolaysız olsun gelir aktarması şeklinde uygulanan transfer harcamalarına gelir transfer harcamaları denilmektedir. Ancak transfer harcamaları daima gelir aktarması şeklinde ortaya çıkmamakta; bazı durumlarda sermaye aktarımı niteliği kazanabilmektedir. Bunun en belirgin örneği savaştan mağlup çıkan devletlerin galip devletlere ödediği savaş tazminatıdır.¹¹ Ayrıca ihraç mallarında vergi iadeleri veya zirai üretimde kullanılacak akaryakıtların vergi dışı bırakılması da sermaye transferi olarak kabul edilmektedir.

c) Verimli - Verimsiz Transfer Harcamaları

Hangi harcamaların verimli, hangi harcamaların ise verimsiz transfer harcamaları olduğu hususunda ciddi tartışmalar olmakla birlikte, bu ayırım için “iktisadi amaçlı (üretken) transferler verimli, sosyal amaçlı (üretken olmayan) transferler verimsiz” tanımlaması yapılmaktadır.¹²

Bazı durumlarda iktisadi amaçlı transferlerden verimli olmayanlar da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin A.B.D.’de çiftçilere aktarılan kaynaklar, ekonomide kaynak israfına yol açtıklarından, verimli transfer harcamaları olarak değerlendirilmemektedir.

III. ANALİTİK BÜTÇE SINIFLANDIRMASINA GÖRE HARCAMALARIN SINIFLANDIRMASI

A- Tanımı ve Önemi

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 6 ncı maddesinde “Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun” şeklinde tanımlanan bütçenin, klasik ve çağdaş olmak üzere iki işlevi bulunmaktadır. Bütçe sürecinin yasalara uygun olması, en az ödenekle en çok hizmetin görülmesi, mecliste oylanan bütçenin hükümetin bir tercihi ve tasarrufu olması gibi hususlar bütçenin klasik işlevlerinin birer sonucudur. Bütçenin, enflasyonla ve deflasyonla mücadelede, ekonomik kalkınma sürecinde, milli gelirin adil bir şekilde bölüşülmesinde, kamu yönetiminin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasında, bölgeler ve sektörler arasındaki dengesizliğin giderilmesinde kullanılabilmesi ise bütçenin çağdaş işlevlerini ortaya koymaktadır.¹³

Söz konusu işlevlerden gerektiği şekilde yararlanılabilmesi için sağlam bir altyapı şarttır. Bütçe sürecine aktif olarak katılan tüm birimler arasında sıkı bir iletişimin bulunması ve bütçe sürecinin kontrol altında tutulabilmesi, bu altyapının niteliği hakkında ipuçları sunmaktadır. Esasen kontrol edilemeyen bir sistemin işlevlerinden de söz edilemez veya bu işlevler çoğu zaman tesadüfi sonuçlar doğurur.

Bütçenin kontrol edilebilmesi ise, bütçe kod yapısının (bütçe sınıflandırması) ölçmeye, izlemeye, analiz ve kontrol etmeye, kıyaslamalar yapmaya uygun olmasıyla doğrudan ilgilidir.

¹¹ İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, 2.B., Turhan Kitabevi, Ankara, 1996, s.53.

¹² Öner, s.34.

¹³ Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması,” *Mali Kılavuz Dergisi*, no.26 (Ekim - Aralık 2004): s. 61.

B- Analitik Bütçe Sınıflandırması

Kökünü Fransızca olan **analitik** kelimesi, Türkçe'ye de geçmiş olup "çözümlemeli, çözümlemeye dayanan, çözümlü ilgili, tahlil" anlamlarında kullanılmaktadır. ABS, analitik kelimesinin anlamına uygun olarak çözümlemeye dayanan bir sınıflandırma ortaya koymaktadır.

Bütçenin mali politika aracı olarak kullanılmaya başlamasıyla birlikte, sosyo-ekonomik gereksinimleri karşılayacak çeşitli "bütçe kuramları" (bütçe teorisi) ortaya çıkmıştır.¹⁴ Devri bütçe, telafi edici bütçe, sıfır tabanlı bütçe, performans bütçe ve program bütçe en çok bilinen bütçe kuramlarıdır. Bu kuramlar, önemli addedilen herhangi bir konuyu veya konuları öne çıkarmak suretiyle bir bütçeleme politikası oluşturmakta ve bu politikanın da esaslarını ortaya koymaktadır.

Oysa, **Analitik Bütçe Sınıflandırması (ABS) sadece bir bütçe sınıflandırma modelidir.** Dolayısıyla, ABS'nin bütçe kuramlarının amaçlarına benzer amaçları ve politikaları yoktur. Sözkonusu kuramlardan beklenen faydaları da ABS'den beklememek gerekir.

Bununla birlikte, bütçe sınıflandırması, verilerin;

- Ölçmeye dayandırılarak elde edilmesini,
- Sade ve az tekrar edilir olmasını,
- Güvenilir olmasını,
- En az işlemle konsolide edilmesini,
- Ülkeler, dönemler ve kurumlar arasında karşılaştırılabilmesini,

sağlayabilmeli ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır.¹⁵ Bu özellikleri taşıyan bir sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesi açısından önem taşımaktadır.

C- Analitik Bütçe Sınıflandırmasının Yapısı

Analitik Bütçe Sınıflandırması,

- Kurumsal Sınıflandırma
- Fonksiyonel Sınıflandırma
- Finansman Tipi Sınıflandırma
- Ekonomik Sınıflandırma

olmak üzere dört farklı kod grubu ve on üç düzeyden oluşmaktadır. Her bir düzey ise bir veya iki haneli koddan oluşmaktadır.

Kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma gruplarının yapıları ile hedeflenen faydalar sırasıyla şu şekilde açıklanabilir:

1. Kurumsal Sınıflandırma

ABS'nin ilk kodlama grubu olan kurumsal sınıflandırma, kamu yönetimi içinde yer alan kurumların idari yapıları dikkate alınarak oluşturulmuştur. Bu sınıflandırmanın iki haneli ilk düzeyinde toplam 23 kurum kodu mevcuttur. Bu kurumlardan Cumhurbaşkanlığı 01, T.B.M.M. 02, Anayasa Mahkemesi 03, Yargıtay 04, Danıştay 05, Sayıştay 06, Başbakanlık 07 kodları ile ifade edilmektedir. 08-22 kodları on beş icracı bakanlığa verilirken, 97-99 kodları ise Yüksek Öğretim Kurulu (YÖK) ile tüm yüksek öğretim kurumlarının ortak kodu olmuştur.

Kurumsal sınıflandırmanın ikinci düzeyi birinci düzeyde sayılan kurumların yöneticilerine karşı doğrudan sorumlu olan birimleri kapsamaktadır. Başbakanlığın veya herhangi bir icracı bakanlığın müsteşarlık birimi bu düzeyde gösterilir. Diğer taraftan, Devlet Personel Dairesi Başkanlığı

¹⁴ Gülay Coşkun, *Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.22.

¹⁵ Güner Demirel, "Yeni Bütçe Kod Yapısı," *Bütçe Dünyası*, sayı.9 (Kasım 2001): s. 9.

(69), Hazine Müsteşarlığı (82), Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği (68) ve benzeri birimler de, birinci düzeyde yer alan Başbakanlığın ikinci düzey kodları ile gösterilmektedir.

Birinci düzeyde 97 kodunu ortak olarak kullanan Yüksek Öğretim Kurulu ile Üniversiteler, ikinci düzeyde 01 - 54 arasındaki kodlarla ifade edilmektedir. YÖK'ün ikinci düzey kodu 01 olup, kalan 53 kod ise 53 devlet üniversitesinden herbirine dağıtılmıştır. Bu durumda örneğin 39 kodlu Kocaeli Üniversitesi, kurumsal sınıflandırmada **97 . 39 Kocaeli Üniversitesi** olarak gösterilmektedir.¹⁶

Kurumsal sınıflandırmanın üçüncü düzeyinde ise ikinci düzeyde belirtilenlere bağlı birimler yer almaktadır. Bunlar çoğunlukla ana hizmet birimleridir. Örneğin, 12 kod numarasıyla birinci düzeyde yer alan Maliye Bakanlığının ikinci düzeyinde yer alan Müsteşarlık birimine bağlı Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Gelirler Genel Müdürlüğü, Milli Emlak Genel Müdürlüğü, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı ve Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü üçüncü düzeyde yer alan birimlerdir.

Dördüncü düzeyde ise, destek ve lojistik birimleri ile politikaları uygulayan birimler yer almaktadır. Özel kalem, teftiş kurulu, savunma sekreterliği, idari ve mali işler dairesi başkanlığı, hukuk müşavirliği, basın ve halkla ilişkiler müşavirliği gibi birimler bu düzeyde kodlandırılmaktadır.

Dört düzeyden oluşan kurumsal sınıflandırmada, her bir düzeyde yer alan birim yöneticileri için belli bir sorumluluk da tespit edilmiş olmaktadır. Şöyle ki, ilgili birimde idareci sıfatıyla görev yapan kişi kendi biriminin harcamalarından sorumlu olacağından, biriminin bütçesiyle de yakından ilgilenecektir. Dolayısıyla, ödeneklerin rasyonel kullanılıp kullanılmadığı noktasında bir otokontrol sistemi de getirilmiş olmaktadır.

2. Fonksiyonel Sınıflandırma

ABS'nin önemli bir kodlama grubu olan fonksiyonel sınıflandırma, kamu hizmetlerinin türlerine göre tasnif edildiği kodlama grubudur. Bu sınıflandırma ile devlet faaliyetleri on temel fonksiyona ayrılmaktadır. Bu fonksiyonların isimleri ile bunların kapsadığı hizmetler aşağıda gösterilmiştir:

Fonksiyonel Sınıflandırmanın I. Düzeyi

Resim 1

Yukarıda gösterilen, ilk düzeydeki her bir fonksiyon, ikinci düzeyde alt fonksiyonlara ayrılmaktadır. İkinci düzeydeki alt fonksiyonlar da üçüncü düzeyde belli hizmetlere bölünmekte olup “**nihai hizmetler**”i göstermektedir. Dördüncü düzey ise, muhtemel ihtiyaçlar için ayrılmış olup, bu düzeyde izlenmesi gerekli hizmet türü ortaya çıktığında sözkonusu kurum ile Maliye Bakanlığının mutabakatı ile o kuruma mahsus dördüncü düzey kodlar oluşturulabilecektir.

Fonksiyonel sınıflandırma, bütçenin çağdaş işlevlerinin yerine getirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu anlamda, belli hizmetlere ağırlık verilmesi, belli hizmetlerin nispeten kısılması bu sınıflandırma ile mümkün olabilecektir.

Böyle bir sınıflandırmanın yapılmadığı PBS döneminde, kurumlar, önceki yıllarda aldıkları ödeneklerin yeni yılda mümkün olduğunca artırılmasını isterlerdi. En azından ödeneklerin artış oranının, enflasyon artış oranının altına düşmemesi için çaba harcarlardı. Öte yandan, harcanmayan ödeneklerin yıl sonunda iptal edileceği dikkate alınarak elde kalan paranın da bir şekilde harcanması yoluna gidilirdi. İdareleri bu şekilde davranmaya yönelten sebep şüphesiz sonraki yıllarda temin edilecek ödeneğin oransal olarak düşmesini engellemektir. Bu sınıflandırma ile birlikte, devlet faaliyetlerinin türü ve miktarının belirlenmesi öncelik kazanacağından hangi kurumun ne kadar ödenek alacağı ikinci derecede önemli hale gelmiştir.

3. Finansman Tipi Sınıflandırma

Tek düzey ve tek koddan oluşan finansman tipi sınıflandırma, Kamu İktisadi Teşebbüsleri dışında Devlet tanımına giren bütün kurumları kapsamakta olup harcamanın finanse edildiği kaynağı

¹⁶ Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması,” s.66.

göstermektedir. Bu sınıflandırmanın kod numaraları ile harcamanın yapılabileceği kaynaklar şu şekilde gösterilebilir: “1- Genel Bütçe, 2- Katma Bütçe, 3- Sosyal Güvenlik Kurumları, 4- Özerk Kuruluşlar, 5- Döner Sermayeler, 6- Özel Ödenekler, 7- Dış Proje Kredileri, 8- Bütçe Dışı Fonlar.”

Mahalli idarelerde, sosyal güvenlik kurumlarında, kamu tüzel kişiliğini haiz kurul ve üst kurullarda, fonlar ile bütçeden yardım alan kurum ve kuruluşlarda 2005 yılından itibaren, döner sermayeli kuruluşlar ile diğer kurum ve kuruluşlarda ise 2006 yılından itibaren ABS'ye geçileceği planlanmakta olduğundan finansman tipi sınıflandırma da buna göre oluşturulmuştur.

4. Ekonomik Sınıflandırma

Çağdaş bütçe işlevleri açısından fonksiyonel sınıflandırma gibi önemli bir yere sahip olan ekonomik sınıflandırma, dört düzeyli ve altı haneli bir kod grubundan oluşmaktadır. Devlet faaliyetlerinin milli ekonomi üzerindeki etkilerinin gruplandırılması hedeflenerek oluşturulmuş olan bu sınıflandırmada **ayrılabilen ve izlenmesi anlamlı olan bütün maliyetlerin** ayrı tertiplerde bütçelenmeleri gerekmektedir.¹⁷

Diğer üç tür sınıflandırma (kurumsal, fonksiyonel ve finansman tipi) sadece **gider bütçesi** ile ilgili iken, başka bir ifadeyle bütçe kanunlarının (A) işaretli cetveli ile verilen ödeneklerin kodlanmasında kullanılırken, ekonomik sınıflandırma,

- 1.Harcama ve borç vermenin sınıflandırmasında
 - 2.Gelirlerin sınıflandırmasında
 - 3.Finansmanın (gelir gider farkının) sınıflandırmasında
- kullanılmaktadır.

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması, “harcama” ve “borç verme” olmak üzere iki işlemi kapsamaktadır. Harcama, geri ödemesi yapılmayan devlet ödemeleri olarak tanımlanabilir. Harcamaların ekonomik sınıflandırması yapılırken harcamanın,

- Cari veya sermaye harcaması mı olduğu
- Karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı
- Karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı
- Devlet içi veya devlet dışı kesimlere mi yapıldığı

gibi kriterlere bakılmaktadır.

Personel giderleri, sosyal güvenlik kurumlarına devlet primi giderleri, bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşmayan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olmayan mal ve hizmet alım giderleri, faiz giderleri ile savunmaya yönelik (askeri lojman alımı, yapımı ve büyük onarım için yapılan harcamalar hariç) harcamalar cari giderlerdir. Bütçe dışındaki kurumların cari nitelikli giderlerini finanse etmek amacıyla bütçeden yapılan karşılıksız ödemeler ise cari transfer giderleridir.

Bütçe kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olan mal ve hizmet alımları ile sabit sermaye edinimleri ve gayri menkullerin ya da gayri maddi aktiflerin edinimi için yapılan ödemeler sermaye giderleri içinde yer alır. Ödemenin yapıldığı kesimin sermaye nitelikli harcamalarını karşılamak amacıyla karşılıksız olarak yapılan ödemeler ise sermaye transferi olarak kabul edilir.

Borç verme ise, kamusal bir amaçla bir mali hakka (geri ödemesi olan anlamında) ya da taahhüde dayalı olarak yapılan işlemidir. Verilen borçlar gider bölümünde sınıflandırılırken, geri ödemeler gelirler bölümüne dahil edilecektir. Borç verme, bütçe sınıflandırması içinde ilk defa açıkça bütçelenmektedir.

Harcama ve borç vermenin ekonomik sınıflandırması dört düzeyli bir kodlama grubu olup, birinci düzeyle ilgili tabloya aşağıda yer verilmiştir.

¹⁷ Bilal Kocabaş, “Analitik Bütçe Sınıflandırması,” s.66.

Harcamanın Ekonomik Sınıflandırmasının I. Düzeyi

Resim 2

Gider bütçeleri ile verilen ödeneklerle yapılan harcamaların, cari veya sermaye harcaması mı olduğu, karşılıklı veya karşılıksız mı yapıldığı, karşılıklı ise hangi mallar ve hizmetler karşılığında yapıldığı vb. gibi bilgiler ekonomik sınıflandırma ile elde edilebildiğinden bu sınıflandırma, hem bütçe politikalarının seçici bir biçimde uygulanmasını sağlamakta hem de Gayri Safi Milli Hasıla hesaplamalarında kullanılabilir. ¹⁸

Gelirlerin ekonomik sınıflandırması, karşılıklı veya karşılıksız olarak herhangi bir mali hakka dayanmaksızın yapılan gelirlerin sınıflandırmasıdır. Bütçe kanunlarının (B) işaretli cetvelinde gösterilmektedir. Gelirlerin ekonomik sınıflandırması da dört düzeyden oluşmaktadır. Birinci düzeyle ilgili tabloya aşağıda yer verilmiştir.

Gelirlerin Ekonomik Sınıflandırmasının I. Düzeyi

Resim 3

Finansmanın (gelir gider farkının) ekonomik sınıflandırması, Devletin finansman açıklarını karşılamak amacıyla kendi yükümlülükleri karşılığında yaptığı ödeme ve tahsilatlar olarak tanımlanan “finansman”ın ekonomik sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırmanın yukarıda geçen finansman tipi sınıflandırma ile karıştırılmaması gerekir.

Finansmanın ekonomik sınıflandırması, bütçe gelirleri ile giderleri arasındaki açığın hangi kaynaklardan finanse edildiğini, diğer taraftan, gelirler ile giderler arasında bir fazlalığın sözkonusu olması halinde ise bu fazlalığın nasıl değerlendirildiğini gösterir. Finansmanın ekonomik sınıflandırması konsolide bütçe açısından Hazine Müsteşarlığınca hazırlanacak olup, bütçe kanunlarında yer almayacaktır.

IV. FAYDA ÖLÇÜTÜNE GÖRE KAMU HARCAMALARI

Kamu harcamaları sağladıkları faydaların niteliklerine göre de sınıflandırılmaktadırlar. İlk defa Alman maliyecisi Cahn tarafından yapılan ve sonraları Amerikan maliyecisi Plehn tarafından geliştirilen bu tasnifi dört alt başlık halinde incelemekte yarar bulunmaktadır.

A- Tüm Toplumla Fayda Sağlayan Harcamalar

Kamu yararı nedeniyle devlet tarafından gerçekleştirilen; niteliği itibariyle ölçülemeyen ve bölünemeyen ve toplumun tüm fertlerinin birlikte yararlandıkları hizmetlere (Emniyet, savunma, yasama, alt yapı vb.) yapılan harcamalar bu nitelikte harcamalardır. ¹⁸

B- Sadece Toplumun Bir Bölümüne Fayda Sağlayan Ancak Nihai Olarak Tüm Toplumla Yararlı Olan Harcamalar

Bu harcamalar, özel olarak ve dolaysız bir şekilde bazı kişilere yarar sağlamasına rağmen sonuçta dolaylı olarak topluma da maddi ve manevi fayda sağlayan harcamalardır. Devletin fakirlere, kimsesizlere ve muhtaçlara yaptığı harcamalar bu kategori içinde yer almaktadır. ¹⁹

C- Tüm Toplumla Faydalı Olmakla Beraber Bazı Fertlere Özel Menfaat Sağlayan Harcamalar

Bu tarz hizmetlerin gerçekleştirilmesi için yapılan kamu harcamaları, esas itibariyle, toplumun tümü dikkate alınarak yapılmaktadır. Ancak bu hizmetlerden (adalet, trafik, PTT, noterler vb.) bazı kişiler hiç yararlanmadıkları halde bazıları da sürekli olarak yararlanmaktadırlar.

¹⁸ Gürsoy, s.58.

¹⁹ Öner, s.35.

D- Fertlere Özel Fayda Sağlayan Harcamalar

Bu harcamaların özelliği bireylere ölçülebilir ve bölünebilir fayda sağlayan mal ve hizmetlerin üretimi ile ilgili olmalarıdır. Devletin kurduğu ticari ve sınai mahiyetteki teşebbüslerle, mali tekellerin giriştiği faaliyetler için yapılan harcamalar bu grupta toplanmaktadır ve bu mal ve hizmetlerden sadece bu mal ve hizmetleri kullananlar yararlanmaktadır.